



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **Casta dopravní stavby s.r.o.** se sídlem Písek, Pražská 467, zast. JUDr. Ondřejem Davidem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha - Chodov, V Parku 2323/14 proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě žalobce proti rozhodnutí žalované ze dne 2. 9. 2014 č.j. 22907/14/5000-14306-702189, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á .

Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení n e p ř i z n á v á .

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 27. 3. 2013, jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010 ve výši 204.000 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 40.800 Kč. Napadeným rozhodnutím bylo odvolání žalobce zamítnuto a prvostupňové rozhodnutí potvrzeno.

Žalobce namítá, že nebyly řádně provedeny všechny navrhované důkazy. Nesouhlasí s tím, že neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Není pravdou, že by v průběhu řízení nebylo prokázáno, které Z.M. v roce 2010 prováděl, zda byly prováděny v souladu se smlouvou z roku 2010, a že byly odlišné od služeb poskytovaných a fakturovaných dle smlouvy z roku 2008. V souvislosti s tím poukazuje žalobce na rozhodnutí

Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007 č.j. 8 Afs 106/2006-58. Dále žalobce uvádí důkazy, které mají prokázat, že došlo k faktickému přijetí služby, což má z těchto listin vyplynout, neboť obsahují podpis osoby, která za dodavatele měla realizovat služby, které byly předmětem zdanitelného plnění, nebo je tato osoba měla sama vyhotovit. Žalobce poukazuje na výsledky Z.M. ze dne 25. 2. 2014, zjišťovací protokol o uskutečněných stavebních pracích ze dne 15. 12. 2010, organizační schémata pozic jednotlivých oddělení žalobce, smlouvu o dílo č. 0003/10/2402/DS ze dne 10. 3. 2010 a protokol o odstranění závad ze dne 2. 6. 2010 a ze dne 1. 4. 2010, smlouvu o dílo ze dne 20. 4. 2010, 26. 4. 2010 a 14. 5. 2010 včetně protokolu o odstranění závad ze dne 3. 12. 2010 a dále na smlouvu o dílo ze dne 25. 5. 2010, protokoly o odstranění závad ze dne 28. 5. 2010, 2. 6. 2010, smlouvu o dílo ze dne 15. 7. 2010, 7. 6. 2010, 30. 8. 2010, 20. 9. 2010, 20. 8. 2010 a protokoly o odstranění závad. Žalobce v žalobě hodnotí jednotlivé důkazní prostředky, přičemž nesouhlasí se závěry, které z nich správce daně a žalovaný vyvodili. Zejména zpochybňuje postup při provedení a následném hodnocení jednotlivých důkazních prostředků a má za to, že v daném případě došlo k porušení principu neutrality daně z přidané hodnoty a jeho chráněných zájmů v důsledku nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Žalobce odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která se zabývají otázkou důkazního břemene v daňovém řízení a na judikaturu Ústavního soudu a rozhodnutí Soudního dvora EU C-437/2006 *Securenta*, ze dne 13. 3. 2008.

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. V daném případě zjišťoval správce daně, v čem se lišila faktická činnost prováděná Z.M. pro žalobce během roku 2010 na podkladě smlouvy ze dne 26. 2. 2010 o poskytnutí služeb, kdy byl Ing. M. ustanoven externím výrobním ředitelem, oproti předcházejícím rokům, ve kterých pracoval pro společnost Casta a.s. jako zaměstnanec společnosti. Důkazní hodnota jednotlivých důkazů je snížena rozporností závěrů z nich plynoucích, případně jejich nízkou relevancí. V daném případě se jednalo o prokázání faktického přijetí konkrétní služby, jelikož i přes konstrukci § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, který spojuje uplatnění nároku na odpočet daně v první řadě s daňovými doklady, nelze odhlédnout od skutkového stavu. Žalobce předkládal listinné důkazy opatřené podpisem osoby, která měla služby fakticky provádět, přičemž právě tento podpis měl osvědčovat jeho tvrzení. Jednalo se tak o důkazy způsobilé prokázat spíše případnou formální stránku věci, přičemž ani tyto důkazy nebyly ve svém obsahu jednotné. V souvislosti s tím odkázal žalovaný na podrobné hodnocení provedených důkazů v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný provedl veškeré navržené důkazy, a to jak z roku 2010, tak i z let 2008 a 2009, ze kterých vyplynulo, že Z.M. se účastnil realizace zakázek žalobce v uvedených letech. Nebylo však žádným způsobem prokázáno, v čem konkrétně spočívala činnost M., ve prospěch jakého subjektu byla prováděna a jak se případně lišila oproti předchozím letům. Dokazování bylo ztíženo úzkou personální provázaností žalobce a společnosti Casta a.s. Nebylo proto možné postavit najisto, co bylo konkrétní náplní práce M. a z titulu jaké smlouvy. Svědek M. vypověděl, že funkci vedoucího stavební výroby zastával pouze on sám, ovšem byla předložena řada dokumentů, na nichž jsou jménem žalobce podepsány osoby zastávající funkce statutárních orgánů žalobce a jeho pověření zaměstnanci. K listinným důkazům, které žalobce uvedl v žalobě v odstavci 18-35 žaloby, na kterých je podpis M., nebo jej měl dle vyjádření žalobce vyhotovovat, žalovaný uvedl, že výčet listin, kdy část M. podepsal a část nikoliv, nijak nedokládá, jaké služby byly na základě jednotlivých smluv poskytnuty, co bylo předmětem těchto služeb, kdo je vykonával. Podstatou řízení bylo určení, jaké konkrétní činnosti byly vykonány na základě smlouvy o poskytnutí služeb ze dne 26. 2. 2010. Předložení kopií listin, které se mezi sebou liší tím, kdo je podepsal a z jakého titulu, nemohlo tuto otázku nijak vyjasnit. Naopak to přispělo k přetrvávajícím pochybnostem. Žalovaný po provedení důkazů dospěl k závěru, že služby, které měl žalobce obdržet z titulu

smlouvy ze dne 26. 2. 2010, odpovídají službám, které byly v témže roce poskytnuty a hrazeny už na základě smlouvy ze dne 1. 7. 2008. Za jednu a tutéž činnost prováděnou M., zaměstnancem společnosti Casta a.s., tak bylo fakturováno dvakrát, přičemž nebylo možno s jistotou říci, co bylo poskytováno na základě druhé smlouvy navíc, oproti předchozím rokům. Doklady předložené žalobcem v tomto směru jednoznačnou odpověď nepřinesly a výpověď M. obsahovala řadu nesrovnalostí v konfrontaci s listinnými důkazy. Žalobce byl vyzýván k upřesnění a doložení konkrétního obsahu obou smluv. Žalovaný postrádá jednoduché vymezení odlišnosti smluv v rovině tvrzení a domnívá se, že podpisy na jednotlivých listinách vzhledem k okolnostem tohoto případu nemohou dostatečně prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný nepochybně odkazy žalobce na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ovšem uvedená rozhodnutí na případ žalobce nedopadají. Žalovaný v závěru zdůraznil, že nárok na odpočet daně je spojen s podmínkou, že se jedná o daň na vstupu za skutečně přijaté plnění, které je využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Co se týká principu neutrality daně z přidané hodnoty, nelze hovořit o jeho porušení, jelikož v daném případě správce daně na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že nedošlo k faktickému přijetí zdanitelného plnění. Jestliže žalobce poskytl úplatu bez náležitého protiplnění, nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění a nelze uplatnit odpočet daně na vstupu. Důkazní prostředky byly řádně provedeny a vyhodnoceny, proto není důvod k tomu, aby byly důkazy znovu prováděny krajským soudem, nebo aby byly prováděny důkazy, které žalobce mohl předložit, avšak tak neučinil v předchozím řízení. Řízení o správní žalobě je řízením přezkumným a nikoliv nalézacím, proto žalovaný nesouhlasil s prováděním dalšího dokazování.

Ze správního spisu byly zjištěny tyto rozhodné skutečnosti:

Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec 2010 dle protokolu o ústním jednání ze dne 24. 7. 2012.

V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010 uplatnil nárok na odpočet daně od dodavatele Casta a.s. dle faktury č. 20110425 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 12. 2010, kdy základ daně činil 1.000.020 Kč a daň 20 % 204.000 Kč. Faktura byla vystavena na základě smlouvy o poskytování služeb č. 15/10/2603/DPS ze dne 26. 2. 2010. Předmětem smlouvy o poskytování služeb ze dne 26. 2. 2010 je poskytování manažerských služeb v souvislosti s odborným vedením a zajišťováním zakázek žalobce s tím, že dohodnuté služby budou zajišťovány M.

Správce daně při daňové kontrole zjistil, že společnost Casta a.s. fakturovala žalobci v předmětném zdaňovacím období částku v celkové výši základu daně 3.594.663,80 Kč a daň 718.932,76 Kč na základě smlouvy o poskytování provozních služeb ze dne 1. 7. 2008, kdy předmětem této smlouvy bylo mimo jiné poskytování komplexního manažerského řízení objednavatele, tato služba zahrnuje činnost podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců v oblasti řízení společnosti a vlastní řízení společnosti. S ohledem na skutečnost, že ve shora uvedených smlouvách bylo sjednáno poskytování manažerských služeb, u správce daně vznikly pochybnosti o uskutečnění fakturovaných služeb, zda nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu se zákonem. Proto vyzval žalobce k prokázání, že činnosti vykonávané podle smlouvy z roku 2008 jsou odlišné od činnosti vykonávané dle smlouvy z roku 2010, kterou měl vykonávat M.. Žalobce předložil kopie listů ze stavebního deníku a prezenční listiny z kontrolního dne č. 10 a 11 stavby Kaufland Sokolov, které však nejsou datovány. Listy ze stavebního deníku, na kterých je za žalobce

uveden M., jsou z roku 2009. Při ústním jednání dne 24. 10. 2012 žalobce předložil další listinné důkazy, a to soupis zaměstnanců provádějících předmětné práce v letech 2008 a 2009, včetně jejich pracovního zařazení a data nástupu do pracovního poměru. Žalobce do protokolu uvedl, že tito zaměstnanci provádějí výrobní činnost stále, ovšem přibýlo více zakázek, proto tuto činnost provádí i v době platnosti smlouvy z roku 2010. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že z dokladů vyplývá, že M. uvedené činnosti prováděl již před rokem 2010, a proto nemohou být předmětem činnosti dle smlouvy z roku 2010. Jelikož správce daně neměl pochybnosti o tom, že M. činnost pro daňový subjekt vykonával, správce daně neprovedl navrhovaný výslech pro nadbytečnost. Daňová kontrola byla ukončena protokolem ze dne 25. 3. 2013, následně bylo vydáno rozhodnutí, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za měsíc prosinec 2010 ve výši 204.000 Kč, neboť žalobce neprokázal uskutečnění služeb ze smlouvy ze dne 26. 2. 2010.

Žalovaný v rámci odvolacího řízení uložil správci daně doplnit odvolací řízení o svědeckou výpověď M.. Svědek dne 25. 2. 2014 vypověděl, že v roce 2010 byl zaměstnancem společnosti Casta a.s., od které dostával měsíční plat a potvrdil výrobní řízení pro žalobce. Dále uvedl, že jeho podřízení byli zaměstnanci daňového subjektu a že funkci vedení stavební výroby zastával pouze sám. Žalovaný výpověď svědka neosvědčil jako důkaz prokazující, že předmět plnění dle smlouvy o poskytování služeb ze dne 26. 2. 2010 se odlišuje od předmětu plnění dle smlouvy o poskytování provozních služeb ze dne 1. 7. 2008, čímž by došlo k uskutečnění služeb dle smlouvy o poskytování služeb ze dne 26. 2. 2010.

V rámci odvolacího řízení předložil žalobce další listinné důkazy, a to kopie objednávek z roku 2009 podepsané K., podání ze dne 17. 3. 2014, organizační schémata pozic jednotlivých oddělení daňového subjektu, ze kterých vyplývá způsob výkonu funkce jednotlivých oddělení. Dále zápisy z kontrolního dne stavby ze dne 17. 3. 2010 a 5. 5. 2010 včetně prezenčních listin z uvedeného kontrolního dne a protokoly o odstranění závad. Rovněž byly předloženy v rámci odvolacího řízení objednávky, které v roce 2009 za žalobce podepisoval K. a od 1. 1. 2010 Z.M..

Žalovaný odvolání žalobce zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil s odůvodněním, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z předmětných služeb, neboť neprokázal, že činnosti, které M. v roce 2010 prováděl, byly provedeny v souladu se smlouvou z roku 2010 a že byly odlišné od služeb poskytovaných a fakturovaných dle smlouvy z roku 2008. Důkazní prostředky předložené žalobcem jednoznačně neprokázaly faktické uskutečnění služeb dle smlouvy ze dne 26. 2. 2010 a proto nebylo prokázáno, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobcem předložené důkazy nebyly způsobilé prokázat reálné přijetí služeb dle smlouvy z roku 2010.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body dle § 75 odst. 2 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V daném případě žalovaný zamítl odvolání žalobce, neboť neuznal nárok na odpočet daně z faktury z důvodu neprokázání přijetí rozsahu služeb v návaznosti na předloženou smlouvu. Protože nebyla prokázána pravdivost a správnost náležitostí o rozsahu zdanitelného plnění, kdy se jedná přitom o povinné náležitosti daňového dokladu, podle ustanovení § 28 odst. 2 písm. f) a h) zákona o dani z přidané hodnoty, nelze považovat předloženou fakturu za

řádný daňový doklad způsobilý prokázat nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Zákon o dani z přidané hodnoty rozumí uskutečněním zdanitelného plnění stav faktický, nikoli stav formálně vykazovaný, a proto daňový subjekt v průběhu daňového řízení musí doložit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Obdobně pro účely daně z příjmů může daňový subjekt uplatnit jen takový výdaj, který má hospodářský účel, tedy byl vynaložen za účelem zajištění a udržení příjmů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2008 sp. zn. 1Afs 15/2008). Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tedy má i břemeno důkazní. K unesení důkazního břemene daňovým subjektem nestačí jen formálně zdánlivě bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění a odeslání zdanitelného plnění. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením formálně správného daňového dokladu (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010 sp. zn. 9Afs 111/2009 a rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010 sp. zn. 9Afs 1/2010).

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinností tvrzení vychází z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v daném případě ze zákona o dani z přidané hodnoty.

K prokázání nároku tedy nestačí předložení dokladů vystavených a přijatých plátcem daně. Předpokladem nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je přijetí zdanitelného plnění a využití tohoto zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost daňového subjektu.

V daném případě je pro nárok na odpočet DPH podstatné, zda existuje předmět daně a zda předmětná přijatá plnění poskytnutá na dokladu deklarovaným plátcem daně byla poskytnuta. Dále je nutno zabývat se tím, zda žalobce přijatá zdanitelná plnění použil k uskutečnění svých ekonomických činností ve smyslu § 72 odst. 2 písm. a) – e) zákona o dani z přidané hodnoty. Důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu leží na daňovém subjektu. Podle této normy je proto povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování. Prokazování nároku na odpočet daně je sice záležitostí dokladovou, ovšem je nutno respektovat i soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto i v případě, kdy daňový subjekt předloží doklad se všemi požadovanými náležitostmi, nemusí být tento doklad podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, jestliže se neprokáže, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky. Daňový subjekt je proto povinen v případě, že uplatňuje nárok na odpočet daně, tento nárok jednoznačně prokázat, jak bylo již opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem například v rozsudku č.j. 8 Afs 44/2011-103. Na základě daňového dokladu není tedy možno vznik nároku na odpočet daně prokázat.

V daném případě správci daně vznikla pochybnost o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění na základě smlouvy o poskytování služeb ze dne 26. 2. 2010, která byla uzavřena mezi společností Casta a.s. a žalobcem ohledně poskytnutí manažerských služeb v souvislosti s odborným vedením a zajišťováním zakázek žalobce. Správce daně zjistil, že žalobce uzavřel dne 1. 7. 2008 smlouvu o poskytování provozních služeb se společností Casta a.s., jejímž předmětem mimo jiné je poskytování komplexního manažerského řízení žalobce. Tato služba zahrnuje činnost podnikatelských, finančních, organizačních

a ekonomických poradců v oblasti řízení společnosti a vlastní řízení společnosti. Správce daně s ohledem na obsah této smlouvy se zabýval tím, v čem se lišila faktická činnost prováděná M. pro žalobce během roku 2010 na základě uvedené smlouvy, kdy byl M. ustanoven externím výrobním ředitelem této společnosti, oproti předcházejícím rokům, ve kterých pracoval pro společnost Casta a.s. jako zaměstnanec společnosti.

Podle správce daně žalobce neprokázal, že předmět plnění smlouvy o poskytování služeb ze dne 26. 2. 2010 se odlišuje od předmětu plnění smlouvy o poskytování provozních služeb ze dne 1. 7. 2008. Nebylo tedy prokázáno uskutečnění služeb ze smlouvy o poskytování služeb ze dne 26. 2. 2010. Proto nebyl nárok na odpočet daně zahrnutý do přiznání k dani z přidané hodnoty uplatněn v souladu s § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně za zdaňovací období prosinec 2010 neuznal nárok na odpočet daně ve výši 204.000 Kč ze základu daně 1.020.000 Kč na základě daňového dokladu č. 111746, který byl vystaven společností Casta a.s. na základě smlouvy o poskytování služeb ze dne 26. 2. 2010.

Žalobce má za to, že unesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání nároku na uplatnění odpočtu daně z tohoto zdanitelného plnění. V souvislosti s tím žalobce odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007 č.j. 8 Afs 106/2006-58, ve kterém se uvádí „*rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, který neprokázal svá tvrzení a neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu, předpokládá jeho závěr řádné a úplné provedení navržených důkazů*“. Žalobce má za to, že ačkoliv předložil relevantní důkazy k prokázání svých tvrzení, tyto nebyly řádně a úplně provedeny.

Žalobce má za to, že svědeckou výpověď M. bylo potvrzeno, že jeho práce byla žalobci poskytnuta na základě smlouvy z roku 2010.

Soud ze spisu zjistil, že správce daně provedl veškeré navržené důkazy, kdy v rámci odvolacího řízení byl k návrhu žalobce vyslechnut i svědek Z.M. Tento svědek se měl podílet na realizaci zakázek v roce 2010 i v předchozích letech. Správce daně v daném případě uzavřel, že nebylo prokázáno, v čem konkrétně spočívala činnost M., ve prospěch jakého subjektu byla činnost prováděna a jak se případně lišila oproti předchozím létům. Soud se s tímto závěrem žalovaného ztotožňuje a zcela odkazuje na hodnocení důkazů provedené správcem daně, neboť na základě provedených důkazů nebylo možno zjistit, co bylo konkrétní náplní práce M. a z titulu jaké smlouvy, a to s ohledem na personální provázanost žalobce a společnosti Casta a.s. M. uvedl, že funkci vedení stavební výroby zastával pouze sám, ovšem byly předloženy další listinné důkazy, na kterých jsou podepsány ještě další osoby zastávající funkce statutárních orgánů žalobce a jeho pověření zaměstnanci.

Svědék Ing. M. potvrdil řízení výroby pro žalobce v roce 2010, ovšem v tomto roce byl zaměstnancem i společnosti Casta a.s., za což dostával měsíční plat. Jemu podřízeni byli zaměstnanci žalobce, funkci vedoucí stavební výroby zastával sám. Svědek připustil, že spolupracoval i s objednateli a odběrateli společnosti Casta dopravní stavby z roku 2010, například s paní B., starostkou Průhonic a panem Pokorným, zástupcem Kauflandu. Na listech ze stavebního deníku č. 5743856 a 5743857 je uveden Ing. M., jedná se ovšem o stavební listy z roku 2009, které nemohou prokázat uskutečnění služeb v roce 2010. Žalobce předložil soupis zaměstnanců, který ovšem neprokazuje odlišnost mezi jednotlivými smlouvami. Žalobce tvrdil, že výrobní činnost prováděli zaměstnanci i v době, kdy platila smlouva z roku 2010, ale tato skutečnost, že by výrobní činnost měla být vykonávána M. i zaměstnanci,

nevyplývá z obsahu smlouvy uzavřené v roce 2010, jestliže se ve smlouvě pouze uvádí, že se Casta a.s. zavazuje žalobci poskytovat manažerské služby v souvislosti s odborným vedením a zajišťováním zakázek prostřednictvím M. Ve smlouvě tedy není uvedeno, jaké práce bude zajišťovat žalobce sám a jaké bude konkrétně vykonávat na základě uvedené smlouvy M. Toto tvrzení žalobce je tak v rozporu s výpovědí M., který uvedl, že funkci vedení stavební výroby zastával sám. Proto je správný závěr žalovaného, že nebyla prokázána odlišnost mezi jednotlivými smlouvami.

Žalobce ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění, ke smlouvě z roku 2010 uvedl, že M. pracoval pro stavby dodávané na základě smluv o dílo žalobcem. Žalobce má proto za to, že mohl vzhledem k rostoucímu počtu zakázek uzavřít speciální smlouvu ohledně prací M.. Toto vyjádření správně žalovaný vyhodnotil tak, že je v rozporu s obsahem podání ze dne 12. 9. 2012, ve kterém žalobce uvedl, že ve smlouvě z roku 2008 není zahrnuto výrobní řízení, které si v roce 2008 a 2009 prováděl daňový subjekt sám.

Správce daně správně vyhodnotil i protokoly o odstranění závad z roku 2010, kde byl Ing. M. podepsán jako výrobní ředitel, rovněž byly předloženy i zjišťovací protokoly, ovšem žalobce neuvedl k těmto důkazům, co mají konkrétně prokázat. Ze zjišťovacího protokolu a z prohlášení účastníků za žalobce, který byl podepsán K., jednatelem společnosti, vyplývá, že ačkoliv jsou každý z jiného roku, jsou podepisovány za žalobce jeho zaměstnanci, to znamená i prohlášení z roku 2010, kdy již měla platit smlouva z roku 2010 a výrobní činnost měl zajišťovat M.. Z prohlášení účastníků vyplývá, že výrobní činnost v roce 2010 byla vykonávána zaměstnanci daňového subjektu, přestože byla již v platnosti smlouva z roku 2010. Správce daně proto učinil správný závěr, že tyto důkazy rovněž neosvědčují odlišnost mezi smlouvami z roku 2008 a 2009.

M. ve výpovědi rovněž uvedl, že v roce 2008 pro žalobce nevykonával žádné práce a ve druhém pololetí se seznamoval s činností žalobce tak, aby mohl v roce 2010 činnost žalobce řídit. Toto jeho tvrzení je ovšem v rozporu s listinnými důkazy, a to s kopií stavebního deníku z roku 2009, kde je svědek uveden jako osoba zodpovědná jednat za žalobce. V souvislosti s tím soud poznamenává, že z obsahu smlouvy z roku 2008 nevyplývá, že by výrobní řízení v roce 2008 a 2009 si prováděl daňový subjekt sám. Správný je proto závěr žalovaného, že výpověď svědka M. neprokázala, že předmět plnění smlouvy o poskytování služeb ze dne 26. 2. 2010 se odlišuje od předmětu plnění smlouvy o poskytování provozních služeb ze dne 1. 7. 2008, a tudíž že došlo k uskutečnění služeb dle smlouvy z roku 2010.

Žalobce v žalobě odkazuje na „zjišťovací protokol o stavebních pracích“ ze dne 15. 12. 2010. V souvislosti s tím namítá, že žalovaný neprovedl související listinné důkazy, a to smlouvy o dílo uzavřené se společností COLAS CZ a.s. ze dne 22. 11. 2010, které měly být za žalobce podepsány M. a v souvislosti s tím poznamenává, že jestliže některé listiny byly podepsány osobami ve funkcích orgánů žalobce a některé M., nijak nedokládá, co a v jakém rozsahu Ing. M. pro žalobce činil a na základě které smlouvy.

Žalobce předložil organizační schémata pozic jednotlivých oddělení žalobce. Žalovaný vzhledem ke zjištěným nesrovnalostem vyzval žalobce k doložení prostého soupisu veřejných zakázek, o které se ucházel. Na tuto výzvu žalobce reagoval tak, že obsah této listiny nehodlá prokazovat a že soupis veřejných zakázek nedoloží. V rámci řízení před soudem však žalobce uvedl, že obsah této listiny může prokázat svědecká výpověď koho-li ze společnosti s tím, že doplní návrh na výslech konkrétních svědků.

Při jednání před soudem žalobce navrhl řízení doplnit důkazy označenými v žalobě, žalovaný poukázal před soudem na to, že v řízení před soudem nelze napravit pasivitu žalobce v důkazním daňovém řízení s tím, že navržené důkazy nemohou nic změnit na zjištěném skutečném stavu, podle kterého bylo rozhodováno.

Soud návrh žalobce na doplnění dokazování jako nedůvodný zamítl s ohledem na vyjádření žalobce, který odmítl k výzvě správce daně předložit soupis veřejných zakázek. Jestliže tedy žalobce výslovně před žalovaným sdělil, že obsah tvrzení nehodlá nijak dokládat, neboť je má za prokázané, nemůže svůj přístup ke splnění důkazního břemene v daňovém řízení napravovat v řízení před soudem. Řízení před soudem není pokračováním řízení daňového. Uvedené svědky mohl žalobce navrhnout již v řízení odvolacím. Žalobce před správcem daně uvedl, že tvrzení nebude dokládat, neboť má za prokázané rozhodné skutečnosti pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty. Soud poznamenává, že při svém rozhodování vychází ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Řízení o správní žalobě není řízením nalézacím, ale výhradně přezkumným.

Ohledně důkazů uvedených v žalobě (smlouvy o dílo, protokoly o odstranění závad, kde je podpis M.) se soud ztotožňuje se závěrem žalovaného, že na základě těchto listin, které částečně podepsal M., žalobce nedoložil, jaké služby byly na základě jednotlivých smluv poskytnuty a co bylo předmětem těchto služeb, kdo je vykonával.

Soud poznamenává, že v daném případě bylo rozhodné určení, jaké konkrétní činnosti byly vykonány na základě smlouvy o poskytnutí služeb ze dne 26. 2. 2010. Podle těchto listinných důkazů je správný závěr žalovaného, že služby, které měl žalovaný obdržet z titulu smlouvy ze dne 26. 2. 2010, odpovídají službám, které byly v téže roce poskytnuty a hrazeny už na základě smlouvy ze dne 1. 7. 2008. Z listin předložených žalobcem vyplývá, že za jednu a tutéž činnost prováděnou M., zaměstnancem společnosti Casta a.s. bylo dvakrát fakturováno. Nebylo prokázáno, jaké služby byly poskytnuty na základě smlouvy z roku 2010. Proto byl správcem daně učiněn správný závěr, že plnění ze smlouvy ze dne 26. 2. 2010 nebylo prokázáno jako fakticky přijaté zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty.

K argumentaci žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2012 č.j. 2 Afs 20/2012-35 soud uvádí, že odkaz na toto rozhodnutí je zcela nepřipadný, skutkově se jedná zcela o jiný případ, kdy v souzené věci není předmětem řízení nepeněžitý příjem a jemu odpovídající výdaj.

Žalobce dále odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010 č.j. 5 Afs 74/2009-111 ohledně rozložení důkazního břemene mezi obě strany. Žalobce má za to, že správce daně i žalovaný neprokázali, že skutkový stav byl jiný, než jak vyplývalo z tvrzení a důkazů předložených žalobcem. Žalobce prokázal existenci předmětu daně jako základního předpokladu pro uplatnění nároku na odpočet daně. K rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i judikatuře nejvyšších soudních institucí soud uvádí, že souhlasí se žalobcem, že mezi daňový subjekt a správce daně je rozloženo důkazní břemeno v daňovém řízení. Žalobce předložil tvrzení a listinné důkazy, proto prvotní důkazní břemeno k prokázání těchto tvrzení bylo na žalobci (§ 92 odst. 2 a 3 daňového řádu), ovšem žalobce nebyl schopen tvrzení o přijetí určité služby na základě smlouvy ze dne 26. 2. 2010 prokázat. Žalovaný učinil závěr, že za jedno plnění bylo fakturováno dvakrát, proto byl takto zdvojeně uplatněn i odpočet daně. Žalobce tedy přijetí služeb na základě smlouvy ze dne 26. 2. 2010 neprokázal.

Správce daně nemá povinnost vyhledávat vlastní důkazy k prokázání jiného než daňovým subjektem tvrzeného stavu. Z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyplývá, že v případě zpochybnění listin či jiných důkazních prostředků se musí jednat o pochybnosti prokázané. V daném případě žalobce poskytl úplatu bez náležitého protiplnění, nedošlo tedy k uskutečnění zdanitelného plnění, a proto žalobce nemůže uplatnit odpočet daně na vstupu. Povinností žalobce bylo nárok prokázat, a to jinými důkazními prostředky než jen formálně daňovým dokladem. Listinné důkazy předložené žalobcem nebyly způsobilé k prokázání reálného přijetí služeb podle smlouvy 26. 2. 2010. Soud má za to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně vyhodnotil veškeré důkazy a na základě jejich vyhodnocení učinil správný závěr, že na základě této smlouvy nebyly přijaty žádné služby, které by již nebyly fakturovány na základě smlouvy z roku 2008. Důkazy, které žalobce předložil k žádosti správce daně, byly provedeny a řádně vyhodnoceny v rozhodnutí, proto nebyl soudem shledán důvod k tomu, aby byly prováděny soudem opětovně, nebo aby soud přistoupil k provedení důkazů, které žalobce v žalobě navrhoval a mohl je předložit již před správcem daně, kdy byl k jejich předložení řádně vyzván.

Soud poznamenává, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ustanovení § 73 zákona o dani z přidané hodnoty vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi. V daném případě byl učiněn závěr, že daňový subjekt si nárokoval nadměrný odpočet neoprávněně, jestliže nebyla prokázána reálnost plnění včetně místa jeho plnění, kdy žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (srov. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 20/2012-43). Jestliže v daném případě správce daně měl pochybnosti o správnosti údajů v daňovém dokladu, respektive pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí tak daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a bylo tak povinností žalobce nárok na odpočet daně prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 7/2012-68).

Daňové řízení, jak je judikováno Nejvyšším správním soudem, je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese i břemeno důkazní. Dále má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Existence účetních dokladů, tedy příjmových a výdajových či faktur, byť formálně bezvadných, však neprokazuje zpravidla, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu je ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno na správci daně, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje v určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 39/2010-124). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k popsáním skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu. Daňový subjekt pak tyto skutečnosti musí prokázat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

V první fázi daňového řízení tedy leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má však správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby takové pochybnosti vyjádřil a pak důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat dalšími důkazními prostředky. V daném případě žalobce unesl své důkazní břemeno, jestliže předložil předmětnou fakturu a shora uvedené smlouvy, ovšem následně správce daně vyjádřil své pochybnosti a proto bylo na žalobci prokázat pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k uvedenému obchodnímu případu.

K otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že „jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o daně z přidané hodnoty vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud tedy daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012 č.j. 8 Afs 44/2011-103).

Soud proto uzavřel, že žalobce neprokázal nárok na odpočet daně daňovým dokladem, správní orgány řádně vyhodnotily důkazy a dospěly k správnému závěru, že žalobce neprokázal, že by byla uskutečněna shora uvedená zdanitelná plnění tak, jak bylo deklarováno na předmětném daňovém dokladu. Zásada neutrality daně, která brání tomu, aby s podobným poskytováním služeb bylo zacházeno odlišně, porušena nebyla.

Proto soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., kdy žalovaný, který byl v řízení úspěšný, se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 11. května 2016

předsedkyně senátu:
JUDr. Věra B a l e j o v á v. r.

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava